

**Faculdade Unyleya**  
**Contabilidade Governamental**  
**Claudia Bacelar Carvalho de Freitas**

**A IMPORTÂNCIA DO ORÇAMENTO PARA O CONTROLE DOS  
GASTOS PÚBLICOS**

**Brasília**  
**2017**

**Faculdade Unyleya**  
**Contabilidade Governamental**  
**Claudia Bacelar Carvalho de Freitas**

## **A IMPORTÂNCIA DO ORÇAMENTO PARA O CONTROLE DOS GASTOS PÚBLICOS**

Projeto de pesquisa apresentado à  
Faculdade Unyleya como requisito para  
conclusão do curso de Pós-Graduação  
em Contabilidade Governamental.

Orientador: Pedro Henrique Rodrigues Guimarães

**Brasília**  
**2017**

Freitas, Claudia Bacelar Carvalho de.

A Importância do Orçamento para o controle dos gastos públicos/  
Claudia Bacelar Carvalho de Freitas. – Brasília, 2017. - 45 f.

Orientador: Pedro Henrique Rodrigues Guimarães

Monografia – Faculdade Unyleya. Pós-Graduação em Contabilidade  
Governamental.

1. Orçamento 2. Planejamento 3. Controle I. Título

**CLAUDIA BACELAR CARVALHO DE FREITAS**

**A IMPORTÂNCIA DO ORÇAMENTO PARA O CONTROLE DOS GASTOS PÚBLICOS**

Monografia apresentada à Faculdade Unyleya, como parte das exigências para conclusão do curso de Pós-Graduação em Contabilidade Governamental da Faculdade Unyleya.

Data de Aprovação: Brasília – DF, \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_.

---

Pedro Henrique Rodrigues Guimarães  
(Orientador – Faculdade Unyleya)

**Brasília  
2017**

Dedico esse trabalho primeiro a Deus, que sempre me acompanha e está presente em todos os momentos da minha vida.

À minha mãe e ao meu pai (in memoriam), meus maiores exemplos, por terem dedicado a vida para me dar o melhor presente que os pais podem dar a um filho, a educação.

E ao meu marido Rodrigo, pelo apoio, compreensão e paciência durante todos os momentos do meu estudo.

## RESUMO

FREITAS, Claudia Bacelar Carvalho de. A importância do orçamento para o controle dos gastos públicos. 45 p. Curso de pós-graduação em Contabilidade Governamental. Faculdade Unyleya. Brasília. 2017.

Nos últimos anos, a crise econômica brasileira revelou o descontrole dos gastos do governo e a falta de conhecimento da sociedade acerca dos problemas fiscais que o país enfrenta. Em função do déficit nas contas públicas, o governo foi obrigado a rever suas despesas e a procurar alternativas para melhorar a gestão dos recursos, o que culminou com a aprovação da Emenda Constitucional n.95/2016, o qual instituiu um novo regime fiscal no Brasil e criou um teto para os gastos governamentais. Nesse contexto, em que foi despertado o interesse da população pelo tema orçamentário, o presente estudo tem como finalidade mostrar a importância do orçamento para o controle dos gastos públicos, por meio de revisão da literatura, apresentando a evolução do orçamento e os principais conceitos relacionados ao planejamento e controle da gestão orçamentária, bem como analisando de que forma os instrumentos de planejamento e orçamento podem ajudar a melhorar a participação do controle social no processo de acompanhamento e fiscalização das ações governamentais.

**Palavras chave:** Orçamento. Planejamento. Controle. Instrumentos. Gastos públicos.

## **ABSTRACT**

FREITAS, Claudia Bacelar Carvalho de. The importance of the budget for the control of public spending. 45 p. Postgraduate course in Government Accounting. College Unyleya. Brasília. 2017.

In recent years, the Brazilian economic crisis has revealed the lack of control of government spending and the lack of knowledge about the fiscal problems facing the country. Due to the deficit in public accounts, the government was obliged to review its expenses and to look for alternatives to improve the management of resources, which culminated in the approval of Constitutional Amendment n.95/2016, which instituted a new fiscal regime in Brazil and created a ceiling for government spending. In this context, in which the interest of the population was aroused by the budget theme, the present study aims to show the importance of the budget for the control of public spending, through a literature review, presenting the evolution of the budget and the main concepts related to planning and controlling budget management, as well as analyzing how planning and budgeting tools can help improve the participation of social control in the process of monitoring and overseeing governmental actions.

**Key words:** Budget. Planning. Control. Instruments. Public spending.

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

CF – Constituição Federal

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Annual

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

PPA – Plano Plurianual



## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b>	9
1.1	Tema	9
1.2	Problema	9
1.3	Justificativa	9
1.4	Objetivos	11
1.4.1	Objetivo Geral	11
1.4.2	Objetivos específicos	11
<b>2</b>	<b>METODOLOGIA</b>	12
<b>3</b>	<b>ORÇAMENTO</b>	14
3.1	Origem e evolução do orçamento	14
3.2	Conceito de orçamento	18
<b>4</b>	<b>PLANEJAMENTO</b>	23
<b>5</b>	<b>INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO</b>	25
5.1	Plano Plurianual	25
5.2	Lei de Diretrizes Orçamentárias	27
5.3	Lei Orçamentária Anual	29
<b>6</b>	<b>CONTROLE</b>	32
<b>7</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b>	39
	<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	42

## 1 INTRODUÇÃO

**1.1. Tema:** A importância do orçamento para o controle dos gastos públicos.

**1.2. Problema:** De que forma os instrumentos de planejamento orçamentário podem ser utilizados como ferramentas de controle dos gastos públicos?

**1.3. Justificativa:**

Com o agravamento da crise econômica brasileira nos últimos anos, temas como a disciplina fiscal e a necessidade de aumento da qualidade do gasto público passaram a ter destaque na cena econômica e política do Brasil.

O descontrole nos gastos do governo revelou as deficiências no planejamento orçamentário do país, bem como a falta de conhecimento da sociedade acerca da administração dos recursos públicos.

Diante dos escândalos de corrupção, da desaceleração da economia e de políticas públicas ineficientes, os governantes foram obrigados a procurar alternativas para garantir a manutenção do equilíbrio fiscal.

Durante o ano de 2016, com a piora do cenário econômico, foram necessárias medidas mais duras para conter os gastos. Com os cortes promovidos nas dotações orçamentárias autorizadas na Lei Orçamentária Anual daquele exercício, os administradores de recursos públicos foram obrigados a adotar medidas de racionalização orçamentária e a melhorar a gestão dos recursos disponíveis.

Nesse contexto, o controle dos gastos públicos passou a ser discutido de forma mais profunda, culminando na aprovação da Emenda Constitucional n. 95/2016 – que Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o Novo Regime Fiscal, e dá outras providências – cujo objetivo principal é a limitação do crescimento das despesas públicas.

Em meio a esse ambiente de crise, em que as questões orçamentárias passaram a ter maior importância política e econômica, o presente trabalho tem como objetivo fazer uma reflexão acerca da importância do orçamento para o controle dos gastos públicos, em função deste ser o instrumento que consubstancia o programa do governo, cuja finalidade é estabelecer as ações prioritárias com o propósito de atender as demandas sociais.

A análise será realizada por meio de revisão bibliográfica, na qual serão abordados os principais conceitos orçamentários. Inicialmente, será apresentado um estudo da origem e evolução do orçamento, desde sua concepção.

Em seguida serão apresentados os principais conceitos de orçamento e planejamento, para posterior apresentação dos instrumentos legais que constituem a estrutura do processo orçamentário na Constituição Federal.

Com a finalidade de demonstrar a importância desses instrumentos para o controle dos gastos do governo, será feita uma breve análise dos conceitos de controle.

Considerando, ainda, que o desenvolvimento dos meios de comunicação facilita cada dia mais o acesso às contas públicas, o tema controle social será abordado com maior ênfase, para demonstrar de que forma a sociedade pode utilizar as informações orçamentárias para acompanhar a atuação dos governantes no controle dos gastos públicos.

Em suma, os resultados obtidos com o estudo servirão para demonstrar de que formas os instrumentos de planejamento e orçamento público podem ser utilizados para facilitar o controle dos gastos do governo, tanto pelos órgãos de controle como até mesmo pela própria população, auxiliando na melhoria da qualidade da administração dos recursos.

## **1.4. Objetivos**

### **1.4.1. Objetivo geral:**

Analisar a importância da utilização dos instrumentos de planejamento e orçamento no controle dos gastos públicos.

### **1.4.2. Objetivos específicos:**

Analisar as origens e evolução do orçamento;

Conceituar planejamento, orçamento e controle;

Identificar os instrumentos de planejamento e orçamento público;

Identificar as formas de controle;

Demonstrar de que forma os instrumentos de planejamento e orçamento podem auxiliar a sociedade no controle dos gastos públicos.

## 2 METODOLOGIA

O presente estudo será desenvolvido por meio de pesquisa teórica, com análise de títulos e artigos especializados, bem como de outras fontes, tais como manuais técnicos, teses e dissertações.

A abordagem teórica qualitativa é uma metodologia que visa alcançar certos objetivos, permite a interação com o objeto a ser pesquisado e amplia as possibilidades de compreensão do ambiente analisado. Possibilita uma visão mais abrangente, não se atendo apenas à representatividade numérica.

Os pesquisadores que adotam métodos qualitativos entendem que não há um modelo único de pesquisa para todas as áreas de conhecimento, se recusam a usar o modelo positivista aplicado ao estudo da vida social, uma vez que o pesquisador não pode fazer julgamentos nem permitir que seus preconceitos e crenças contaminem a pesquisa. (GOLDENBERG, 1999).

A pesquisa qualitativa observa o fato no meio natural, por isso é também denominada pesquisa “naturalística”. (ANDRÉ, 1995).

Sob o aspecto do objetivo, o assunto será abordado por meio de pesquisa descritiva, com a finalidade de estabelecer relações entre as variáveis. Para tanto, será desenvolvida a fundamentação teórica acerca dos conceitos de planejamento, orçamento e controle. Também serão analisadas as várias alterações sofridas pelo orçamento, avaliando os tipos de orçamento e a legislação correlata. Por fim, aprofundar a pesquisa para demonstrar a relação entre os avanços no orçamento e as facilidades alcançadas no controle dos gastos, com o propósito de responder ao problema apresentado.

Na pesquisa descritiva o pesquisador não interfere nos fatos, apenas descreve as características de determinada população ou fenômeno. Em geral é feita na forma de levantamento. Os dados não são manipulados, pois não há interferência do pesquisador.

Assim, a análise qualitativa será desenvolvida com base no estudo da legislação aplicada ao orçamento público, tais como a Lei 4.320 de 17 de março de 1964, a Lei

Complementar n. 101 de 04 de maio de 2000, o Manual Técnico de Orçamento, bem como das obras de renomados autores e, ainda, análise de artigos e estudos sobre orçamento, gestão pública e controle.

### **3 ORÇAMENTO**

#### **3.1 Origens e evolução do orçamento**

Muitos teóricos consideram que o orçamento público teve sua origem na Idade Média, mais especificamente na Inglaterra, no ano de 1215, quando o Rei João Sem Terra foi pressionado a assinar a Magna Carta, cujos termos proibiam que o Monarca cobrasse impostos sem a autorização de um Conselho Comum, grupo formado pelos nobres que mais tarde se transformaria no Parlamento.

O artigo 12 da referida Magna Carta determinava que somente aquele conselho comum poderia instituir tributos no Reino, excetuando-se apenas os casos em que os impostos tivessem como finalidade resgatar o Rei, tornar seu primogênito cavaleiro ou para casar sua filha mais velha uma vez, e desde que fossem em montantes razoáveis.

Giacomoni (2010, p.32) destaca que, “mesmo não envolvendo o lado da “despesa pública”, o artigo 12 da Magna Carta é geralmente considerado pelos tratadistas como uma espécie de embrião do orçamento público”.

Naquela época a figura do Rei se confundia com o Estado, portanto não havia distinção entre as finanças do governo e as do Monarca. Por isso a intenção clara dos nobres era reduzir os poderes do Rei em matéria tributária que, até aquele momento, eram ilimitados.

O surgimento da prática orçamentária foi consequência dessa necessidade de redução dos poderes da Monarquia, que na época representava o Poder Executivo e tinha liberdade de instituir tributos para financiamento de todo tipo de despesa, sem que houvesse a obrigação de prestar contas aos representantes do povo, ou seja, ao Parlamento.

Ainda segundo Giacomoni (2010), essa prática orçamentária se consolidou a partir da constatação de que não bastava apenas autorizar a cobrança das rendas públicas. Era necessário verificar se a sua aplicação correspondia às finalidades para as quais foram autorizadas.

Desse modo, após impor o princípio da prévia autorização legislativa, o Parlamento passou a examinar e discutir as despesas do Monarca para assegurar que os recursos seriam aplicados apenas nas despesas autorizadas. Posteriormente, as autorizações legislativas passaram a ser anuais, o que obrigou o Poder Executivo a ter que apresentar anualmente um plano financeiro. Dessa forma, a limitação dos poderes do Executivo foi institucionalizada, nascendo, assim, o conceito completo do orçamento público.

Outros países que também se destacaram pelo desenvolvimento da técnica orçamentária, em decorrência da necessidade restringir os poderes da Monarquia, foram a França e os Estados Unidos.

Assim como no caso inglês, na França a instituição orçamentária surgiu posteriormente à adoção do princípio do consentimento popular do imposto outorgado pela Revolução de 1789. (GIACOMONI, 2010, p.34). O descontentamento geral do povo e da nobreza aumentou em função das dificuldades financeiras vividas pela monarquia francesa, que geravam um déficit constante nas contas públicas, criando a necessidade de imposição de mais impostos.

Quanto aos Estados Unidos, considera-se que a independência do país também ocorreu, em grande parte, em decorrência da insatisfação da colônia em relação aos tributos cobrados para pagamento de despesas do governo inglês.

Conforme explica Giacomoni (2010, p. 34),

Mesmo que se considere que a maturidade política reinante nas colônias levaria de qualquer forma à independência, o início dos conflitos foi estimulado pelo lançamento de impostos pelo Parlamento inglês à revelia de qualquer consulta aos interessados. A busca da legitimação popular do tributo é, pois, também encontrada quando do lançamento das bases da nação americana.

No Brasil, a questão do orçamento público passou a ter importância com a chegada do Rei D. João VI e a consequente ampliação da abertura dos portos



brasileiros. Segundo Pires e Motta (2006), com mais impostos aduaneiros, foi iniciado o processo de organização das finanças públicas, culminando com a criação do Erário Público e do Regime de Contabilidade no ano de 1808.

Antes disso, porém, já existiam movimentos que demonstravam a insatisfação do povo com a cobrança de tributos sem participação ou consentimento da população. São exemplos disso a Inconfidência Mineira e a Revolta Farroupilha, entre outros.

Mas foi somente na Constituição Imperial de 1824 que surgiram os primeiros dispositivos exigindo das instituições do império a elaboração de orçamentos formais. Seu artigo 172 determinava que o ministro de Estado da Fazenda deveria apresentar anualmente à Câmara dos Deputados, logo que esta estivesse reunida, um balanço geral da receita e despesa do Tesouro Nacional referente ao ano anterior, e igualmente o orçamento geral de todas as despesas públicas do ano futuro, bem como o montante de todas as contribuições e rendas públicas.

Todavia, conforme preceitua Giacomoni (2010), o dispositivo, considerado avançado para a época, teve dificuldade de ser implementado nos primeiros anos. Talvez em função disso, alguns autores considerem a Lei de 14 de dezembro de 1827 como a primeira lei orçamentária do Brasil, apesar de outros teóricos entenderem que os mecanismos de arrecadação deficientes, a falta de bons meios de comunicação e alguns conflitos com outros normativos legais acabaram por frustrar sua aplicação.

Nesse contexto, surge posteriormente o Decreto Legislativo de 15 dezembro de 1830, apontado por outros estudiosos como o primeiro orçamento do Brasil, porque fixava a despesa e orçava a receita das antigas províncias para o período de um ano.

Outras alterações ocorreram nas constituições que se seguiram. Na Constituição de 1891, por exemplo, a função de elaborar o orçamento passou a ser competência do Congresso Nacional. O Poder Executivo só retomou tal função com a Constituição de 1934, na qual as questões orçamentárias passaram a ser tratadas com destaque.

Já na Constituição de 1937, criada durante o regime autoritário, o Poder Executivo não só elaborava, mas também decretava o orçamento. Tal prerrogativa foi retirada novamente na Constituição de 1946, quando o Executivo voltou a ter que

encaminhar o projeto de lei do orçamento para ser discutido e votado nas casas legislativas.

Ainda sob a égide da Constituição de 1946 foi publicada a Lei 4.320 de 17 de março de 1964, que institui “normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”.

Considerada revolucionária à época da sua edição, esse normativo trouxe grandes avanços referentes à padronização dos orçamentos para os diversos níveis governamentais e ao balanço da União e dos demais entes da Federação, além de ter introduzido na legislação brasileira o conceito de orçamento-programa.

Acerca do assunto, Giacomoni (2010) destaca:

Com a Lei ne 4.320/64 foi, finalmente, adotado o modelo orçamentário-padrão para os três níveis de governo. Indo além da instituição de “normas gerais, de direito financeiro” como reza sua ementa, a lei desce a particularidades, especialmente na adoção de plano de contas único para as três esferas. De lá para cá, a prática padronizadora consagrou-se, inclusive com a atualização dos anexos da lei mediante atos administrativos.

A Lei 4.320/64, mesmo sofrendo várias alterações, sobreviveu à todas as Constituições seguintes, inclusive à atual Constituição de 1988, ficando conhecida como o “Estatuto das Finanças Públicas”. E a maioria dos seus dispositivos são amplamente utilizados até hoje.

Com a Constituição de 1967 o Poder Legislativo perdeu a prerrogativa de propor leis ou emendas que criassem ou aumentassem despesas, inclusive com relação às emendas ao projeto de lei orçamentária. Tal direito só foi restituído ao parlamento com a promulgação da atual Constituição de 1988, que entre outros avanços, aprimorou o sistema de planejamento governamental.

A atual Constituição promoveu relevantes alterações nas normas de finanças públicas e, em particular, no orçamento. No seu texto está definido o modelo orçamentário brasileiro, composto pelos instrumentos de planejamento e orçamento: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentário (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

Observa-se que, historicamente, já existia uma convergência de pensamento acerca da importância do orçamento para o controle na administração pública. Vários estudos apontam que, desde a sua concepção, o orçamento já era visto como uma valiosa ferramenta de controle dos gastos do governo.

### **3.2 Conceito de Orçamento**

O conceito de orçamento sofreu mudanças significativas desde a sua concepção, decorrentes da evolução das variadas funções que desempenha, tais como: função contábil, política, econômica, administrativa, gerencial, fiscal, jurídica, de planejamento e controle, etc.

Em função disso, a melhor forma de compreender a definição atual de orçamento é fazendo uma análise de sua evolução conceitual.

Segundo Giacomoni (2010, p.54) “uma classificação bastante simples, mas útil para o objetivo dessa análise, é a que divide a história da evolução conceitual do orçamento público em duas fases: o orçamento tradicional e o orçamento moderno.”

No conceito tradicional o orçamento era definido apenas como um normativo que se restringia à previsão da receita e à fixação da despesa. Era considerado uma peça exclusivamente contábil e financeira, sem que houvesse nenhuma preocupação com o planejamento.

Para Angélico (1994, p. 22) “O orçamento ortodoxo nada mais era do que um extenso rol, profundamente analítico, das receitas e das despesas do exercício. Não tinha cunho de planejamento.”

O aspecto econômico também não era levado em consideração, pois o equilíbrio financeiro era imposto naturalmente e o gasto público não tinha peso significativo em termos econômicos. Os especialistas preferiam discutir temas ligados à tributação, pois consideravam a despesa pública como um mal necessário.

As discussões acerca da peça orçamentária se concentravam mais nos aspectos contábeis e jurídicos, em detrimento das questões de cunho econômico e social. Portanto, tratava-se de um documento estático, sem qualquer tipo de acompanhamento ou verificação de resultados, cujo objetivo era apenas reunir os meios necessários para executar os gastos.

O orçamento assim classificado é, antes de qualquer coisa, um inventário dos “meios” com os quais o Estado conta para levar a cabo suas tarefas. É, pois, bastante adequado ao orçamento tradicional o rótulo de “Lei de Meios”, muito utilizado pelo jargão jurídico. (GIACOMONI 2010).

Com o aumento da necessidade de melhorar as etapas de programação, execução e controle do processo orçamentário e administrativo, o conceito de orçamento passou a ter um novo enfoque. Assim, a ênfase passou a ser no desempenho, ou seja, saber o que a Administração realiza e não apenas listar o que o governo vai adquirir em determinado ano.

Assim surgiu o chamado orçamento de desempenho, que segundo Giacomoni (2010) é aquele que apresenta, além dos propósitos e objetivos para os quais os créditos se fazem necessários, também os custos dos programas propostos para atingir aqueles objetivos e dados quantitativos que meçam as realizações e o trabalho levado a efeito em cada programa.

Muito embora já existisse a preocupação com a realização dos objetivos no orçamento de desempenho, este não pode ser considerado um orçamento-programa, por não possuir nenhuma vinculação com um sistema de planejamento.

A técnica de orçamento-programa foi trazida pelo Decreto-Lei n. 200 de 25 de fevereiro de 1967, que em seu artigo 16 determina:

Art. 16. Em cada ano, será elaborado um orçamento-programa, que pormenorizará a etapa do programa plurianual a ser realizada no exercício seguinte e que servirá de roteiro à execução coordenada do programa anual.

Conforme ressalta Rezende (2006, p. 104) “a principal característica do orçamento-programa que o diferencia do chamado orçamento tradicional é a ênfase no objetivo do gasto, em vez da simples preocupação com a categoria do dispêndio”.

Só a partir da adoção dessa nova técnica - que se consolidou com a instituição da classificação funcional-programática, instituída pela Portaria da Secretaria de Planejamento e Coordenação da Presidência da República nº 9, de 28 de janeiro de 1974 – é que o conceito de orçamento passou a estar vinculado à ideia de planejamento.

Assim descreveram Abreu e Guimarães (2014, p.11), “A concepção do orçamento-programa está ligada à ideia de planejamento. De acordo com ela, o orçamento deve considerar os objetivos que o governo pretende alcançar durante um período determinado de tempo”.

Considerando esse aspecto, verifica-se que a partir do orçamento-programa a peça orçamentária deixa de ser vista apenas do ponto de vista financeiro para se tornar um instrumento de planejamento que visa operacionalizar as ações governamentais, dentro dos parâmetros e diretrizes formulados pela Administração para o alcance das metas e objetivos.

A partir desse ponto o orçamento deixou de ser um simples documento de caráter contábil e administrativo, para espelhar toda a vida econômica do país (Harada, 2009).

Com a evolução conceitual, o orçamento passou a ser definido, de forma mais completa e abrangente, como o instrumento de planejamento governamental que viabiliza a realização de políticas públicas organizadas em programas, metas e ações, e representa, em termos financeiros, a alocação dos recursos públicos.

Conforme definição de Carvalho (2010, p.18):

Orçamento público é um Instrumento de planejamento adotado pela Administração Pública - União, Estados, Distrito Federal e Municípios realizado nas três esferas de poder - Executivo, Legislativo e Judiciário o qual prevê ou estima todas as receitas a serem arrecadadas e fixa as despesas a serem realizadas no exercício financeiro seguinte, objetivando a continuidade, eficácia, eficiência, efetividade e economicidade na qualidade dos serviços prestados à sociedade.

Através do orçamento são conhecidos todos os recursos que o poder público dispõe para atender as demandas da sociedade. Nele é apresentado o planejamento governamental, e por meio dele é possível acompanhar a efetiva execução do programa de governo.

Na definição de Kohama (2010), o orçamento é o processo através do qual se elabora, expressa, executa e avalia o nível de cumprimento da quase totalidade do programa de governo, para cada período orçamentário. É um instrumento de governo, de administração e de efetivação e execução dos planos gerais de desenvolvimento sócio-econômico.

Não se pode olhar para o orçamento apenas como uma mera peça financeira, pois na verdade ele permite que o Estado organize de forma ordenada seu plano de atuação que deverá ser colocado em prática no futuro.

Assim, verifica-se que o orçamento consiste em um planejamento futuro da administração para um período determinado (LUNKES, 2011). É uma ferramenta importante para o acompanhamento e verificação do plano de ação governamental.

Todavia, o orçamento não está limitado somente ao planejamento das ações do governo, por se caracterizar também como importante instrumento de gestão e controle, devendo ser avaliado constantemente para verificar se a sua execução está de acordo com o planejado, bem como para avaliar se as ações nele previstas estão atendendo aos anseios da sociedade.

Para Welsch (1996, p.21) “orçamento pode ser definido, em termos amplos, como o enfoque sistemático e formal à execução das responsabilidades de

planejamento, coordenação e controle da administração”, por isso é fundamental a análise do orçamento para determinação da qualidade dos gastos.

Com a evolução das funções orçamentárias, o conceito atual de orçamento passou a ser mais complexo e abrangente. Além de ser uma peça de natureza legal, que identifica a origem das receitas disponíveis e define a aplicação dos recursos para certas finalidades, esse importante instrumento de gestão é o principal produto resultante de um processo de planejamento, onde são definidos as metas e objetivos governamentais. Nele devem ser apresentados dados suficientes para garantir, ainda, o acompanhamento, a avaliação e o controle dos gastos do governo.

## 4 PLANEJAMENTO

Planejar significa pensar sistematicamente antes da ação, utilizando metodologia adequada para solucionar um problema ou alcançar determinado objetivo.

O processo de planejamento pressupõe olhar para o futuro, definindo objetivos e metas a serem cumpridos e identificando a melhor forma de alcançá-los. Consiste em um conjunto de ações coordenadas, com característica contínua e dinâmica, que possibilitam a tomada de decisões antecipada.

Visto pela ótica do Direito Administrativo, o planejamento é conceituado por Chiavenato (2004) como uma função administrativa que define objetivos e decide quais os recursos e tarefas necessários para alcançá-los adequadamente.

Do ponto de vista público, o planejamento pode ser compreendido como um conjunto de ações que visam a elaboração de um plano, envolvendo a fixação de metas específicas, para alcançar objetivos de interesse geral e atender as demandas da sociedade.

O planejamento público é voltado para a solução dos problemas de toda a sociedade, de interesse da maioria, que não encontra solução nas forças do mercado e está sujeito às prescrições constitucionais e legais. (PEIXOTO, 2008).

Além disso, o planejamento público envolve muito mais que uma metodologia para o alcance de determinados objetivos, pois deve funcionar como ferramenta de uma gestão participativa e transparente, tendo em vista que a sociedade deverá ser envolvida durante todo o processo.

Nesse contexto, é importante ressaltar que o planejamento é considerado apenas a primeira etapa em qualquer processo de gestão, seja na entidade pública ou na empresa privada, pois através dele serão traçados os desejos, intenções, expectativas e o futuro projetado para essa entidade ou empresa. (QUINTANA, 2011).

Após a etapa de planejamento é necessário que haja consciência da importância da etapa de execução das ações planejadas, para garantir que tudo que foi traçado seja implementado de forma adequada e que os objetivos sejam alcançados.



Segundo Mosimann e Fisch (1999, p. 37): “Execução é a etapa do processo de gestão na qual as coisas acontecem, as ações emergem. Essas ações devem estar em conformidade com o que anteriormente foi planejado. É por meio das ações que surgem os resultados”.

Isso quer dizer que o planejamento não pode ficar restrito apenas à elaboração de um plano de ação, pois o processo é dinâmico e deve abranger todos os aspectos de planejamento, decisão e ação. Daí verifica-se a importância da existência de um sistema orçamentário com abrangência de todos esses aspectos.

O sistema orçamentário brasileiro baseia-se em três instrumentos que conjugam as funções de planejamento, orientação e execução do plano de ação estatal, e representam a formalização do plano traçado pelo gestor público para atendimento das necessidades coletivas.

## **5 INSTRUMENTOS DE PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO**

O processo orçamentário brasileiro está estruturado na Constituição Federal por meio de três Leis Ordinárias: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), que são consideradas os instrumentos de planejamento orçamentário.

Esse sistema orçamentário pode ser analisado sob três pontos de vista diferentes, quais sejam, o jurídico, o econômico e o político.

Na perspectiva jurídica, os instrumentos são leis elaboradas e aprovadas seguindo todas as etapas do processo legislativo, e como tal devem ser seguidas e respeitadas pelos gestores públicos, tanto no momento da arrecadação das receitas quanto na realização das despesas.

Quanto ao aspecto econômico, é por meio desses instrumentos que o poder público arrecada recursos e escolhe onde serão aplicados, o que impacta o desenvolvimento econômico do país, dependendo da forma como os indicadores micro e macroeconômicos se comportam diante das escolhas gerenciais.

A estratégia de desenvolvimento resulta da escolha de certas “grandes alternativas”, das quais se espera a contribuição mais eficaz para o desenvolvimento do país. (GIACOMONI, 2010, p.206).

Do ponto de vista político, o sistema orçamentário envolve muitos interesses antagônicos que são solucionados por representantes públicos no campo da política, o que reflete diretamente no atendimento ou não das demandas sociais.

### **5.1 Plano Plurianual**

O PPA é um instrumento de planejamento mais abrangente, por ser uma lei que visa o médio prazo. Nele são estabelecidas, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes, e para as relativas aos programas de duração continuada.

Segundo preconiza Oliveira (2008, p.367), "o plano plurianual define o planejamento das atividades governamentais", ou seja, nele a ação do governo é organizada para garantir um melhor desempenho da administração pública no atendimento das necessidades da sociedade.

Com duração de quatro anos, o PPA deve expressar a visão estratégica da gestão pública. Nele devem estar incorporadas todas as despesas de capital - que são aquelas que contribuem diretamente para a formação ou aquisição de um bem de capital - e as dela decorrentes. Também devem estar previstas todas as despesas relativas a programas de duração continuada, ou seja, aquelas relativas aos programas já existentes.

Além disso, o PPA serve de norteador dos demais instrumentos de planejamento e orçamento, que devem manter compatibilidade com as metas e objetivos nele previstos. Tem como função orientar as demais leis orçamentárias, na medida em que servirá de guia e de parâmetro para a elaboração da LDO, da LOA e dos demais planos de programas nacionais, regionais e setoriais. (PASCOAL, 2004).

O plano plurianual é estruturado em programas que devem manter consonância com as diretrizes estratégicas de governo e com as disponibilidades financeiras, garantindo transparência na destinação dos recursos públicos e permitindo a avaliação dos resultados obtidos. É por meio desses programas que o PPA se integra à Lei de Diretrizes Orçamentárias e à Lei Orçamentária Anual.

Embora seja o principal instrumento de planejamento orçamentário do governo, o PPA ainda não teve sua elaboração totalmente regulamentada, devido à falta de edição da lei complementar a que se refere o inciso I, § 9º do art. 165 da Constituição, que deveria dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual.

Enquanto essa lei complementar não for editada, a elaboração do plano plurianual continuará sendo regida pelas normas constantes do art. 35 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias, segundo o qual o Projeto de Lei do PPA deve

ser submetido à apreciação do Legislativo até quatro meses antes do encerramento do primeiro exercício do mandato do Presidente da República e devolvido para sanção até o final da sessão legislativa. Assim, após aprovação, o PPA cobrirá o período compreendido entre o início do segundo exercício do mandato presidencial e o final do primeiro ano do mandato seguinte.

## **5.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias**

Conforme disposto no §2º do art. 165 da atual Constituição Federal “A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

A LDO pode ser considerada o elo entre o PPA e a LOA, pois é o instrumento que possibilita a execução das ações naquele exercício a que se refere. Isso quer dizer que um dos principais propósitos da Lei de Diretrizes Orçamentárias é o de estabelecer os critérios necessários à correta utilização dos recursos no orçamento de determinado exercício.

Para Nunes (2008), a LDO define a priorização dos gastos públicos detalhando as metas do PPA para o ano seguinte e instituindo as normas que nortearão a elaboração e execução da Lei Orçamentária Anual.

À Lei de Diretrizes Orçamentárias cabe a função de definir a estrutura do orçamento anual, além de tratar de aspectos relativos à execução orçamentária.

Mota (2005) ressalta que, com a Lei Complementar nº 101/2000, além de estabelecer as metas fiscais, a LDO passou também a tratar do equilíbrio entre receita e despesas, forma de limitação de empenho e anexo de metas fiscais.

Além disso, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) trouxe outras atribuições para a LDO, tais como a de dispor sobre riscos fiscais, programação financeira e, ainda, transferências de recursos a entidades públicas e privadas, entre outras.

Nas palavras de Pascoal (2004), a principal inovação da LRF, em matéria de LDO, foi a previsão de Anexos, que necessariamente deverão integrar a LDO. Dois deles – o anexo de metas fiscais e o anexo de riscos fiscais – exigidos para todos os entes federativos (União, Estados, DF e Municípios) e um anexo específico para a União.

Entretanto, segundo Mognatti (2008), a importância do Anexo de Metas e Prioridades da LDO para a lei orçamentária tem sido relativizada pelo governo federal nos últimos orçamentos, sendo inclusive motivo de crítica por parte do Tribunal de Contas da União.

Observa-se, ainda, que existem falhas no processo de definição das metas e prioridades que devem ser previstas na LDO, pois faltam critérios e procedimentos adequados para escolher as prioridades e incluí-las na LOA, bem como para garantir sua execução. O que se verifica é apenas o cumprimento formal da publicação de uma Anexo de Metas e Prioridades, sem a preocupação de que este seja realmente cumprido.

Da Silva (2007) chegou até mesmo a questionar a existência de compatibilidade entre as metas constantes no PPA, na LDO e na LOA afirmando que, se os instrumentos de planejamento devem manter consonância perfeita entre si, então, depreende-se que a inconsistência de um refletirá no resultado do outro.

Apesar das dificuldades ainda existentes no processo de elaboração da LDO, esse importante instrumento desempenha um relevante papel na antecipação das discussões em torno dos desafios orçamentários que são enfrentados em cada exercício.

### 5.3 Lei Orçamentária Anual

O terceiro instrumento de planejamento orçamentário é a Lei Orçamentária Anual (LOA), lei ordinária que estima a receita e fixa a despesa da União para um exercício específico.

Por ser subordinada ao PPA e à LDO, a Lei Orçamentária Anual (LOA) não poderá conter dispositivos que contrariem as referidas Leis. Assim como, deverá ser elaborada respeitando as normas previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Assim conceitua Oliveira (2008, p. 344):

O Orçamento Anual é o projeto elaborado seguindo o que foi estabelecido no Plano Plurianual e nas Diretrizes Orçamentárias. Nele compreende o Orçamento Fiscal que demonstra a ação governamental dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, excluído os investimentos das empresas, os órgãos, fundos e entidades vinculados ao sistema de seguridade social, o orçamento de investimento das empresas públicas em que a Administração detenha a maioria do Capital Social com direito a voto. Detalha, também, as fontes de recursos e a programação de suas aplicações e investimentos, discriminando as receitas e despesas operacionais a fim de evidenciar o déficit ou superávit resultante, e o orçamento da seguridade social que compreende as ações integradas dos poderes públicos e destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, previdência e assistência social de todos os contribuintes.

Para Pascoal (2004, p.44) “a LOA corresponde, na verdade, a 03 (três) suborçamentos”, pois compreende o orçamento fiscal, da seguridade social e o orçamento de investimentos.

A Lei Orçamentária Anual é elaborada pelo Poder Executivo, obedecendo as metas e prioridades definidas na LDO, e deverá ser enviada ao Poder Legislativo até o dia 31 de agosto do exercício anterior ao que se refere, conforme o disposto no inciso

III do § 2º do artigo 35 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição. Nela os objetivos traçados no PPA são concretizados.

Esses normativos, ou instrumentos de planejamento e orçamento, foram criados com o objetivo de estabelecer um processo de planejamento público, no qual o Plano Plurianual estabelece os planos, programas e metas qualitativas e quantitativas a serem alcançados pelo poder público; a Lei de Diretrizes Orçamentárias detalha as metas previstas no PPA, assim como orienta a elaboração da LOA; e esta última estima a receita e fixa a despesa, respeitando o disposto nos referidos dispositivos à qual está subordinada.

Além dos instrumentos de planejamento, existem outros normativos que orientam a elaboração e execução do orçamento público brasileiro. As principais normas relativas à administração financeira e orçamentária estão previstas nos seguintes dispositivos:

1. Constituição Federal de 1988 – na atual Constituição existe um capítulo inteiro dedicado às Finanças Públicas (artigos 163 a 169).
2. Lei nº 4.320/64 – dispõe sobre normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.
3. Decreto Lei 200/67 – dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Esse Decreto estabeleceu o planejamento como princípio a ser seguido na elaboração do orçamento.
4. Decreto n. 93.872/86 - dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências.
5. Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

6. Portarias Ministeriais – são Portarias do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e da Secretaria do Tesouro Nacional que tratam de assuntos como atualizar a discriminação da despesa, estabelecem conceitos orçamentários, tratam da classificação das receitas e despesas públicas, entre outras providências.



## 6 CONTROLE

Controle, como entendemos hoje, é a fiscalização, inspeção, exame, acompanhamento, verificação, exercida sobre determinado alvo, de acordo com certos aspectos, com vistas a averiguar o cumprimento do que já foi predeterminado ou evidenciar eventuais desvios com o propósito de correção, decidindo acerca da regularidade ou irregularidade do ato praticado. Então, controlar é fiscalizar emitindo um juízo de valor. (GUERRA, 2005).

A função de controle compõe o processo administrativo e seu propósito é verificar se as atividades executadas estão de acordo com o planejamento e as ações originalmente propostas, bem como se as normas estão sendo observadas.

Para Rocha (2004), o escopo do controle é assegurar a correspondência entre determinadas atividades e certas normas ou princípios.

Controlar é, pois, função indispensável à administração por assegurar transparência nas ações e atividades administrativas, tendo em vista que recai sobre todos os órgãos da administração pública, em todos os poderes.

Segundo Chiavenato (2006, p. 447), o controle é a “função administrativa que monitora e avalia as atividades e os resultados alcançados para assegurar que o planejamento, organização e direção sejam bem-sucedidos”. O autor ainda apresenta quatro fases do controle:

1. Estabelecimento de objetivos.
2. Avaliação do desempenho.
3. Comparação do desempenho com os objetivos estabelecidos.
4. Ação corretiva para correção de possíveis desvios.

Na Administração Pública, o controle é entendido como a faculdade que um Poder, autoridade ou órgão possui de orientar, fiscalizar e corrigir a própria conduta funcional, ou a do outro.

A existência do controle é essencial em todos os níveis das organizações, e deve estar presente em todos os processos, para garantir que as ações serão executadas conforme o que foi planejado. Por essa razão, a função de controle está intimamente ligada ao planejamento.

Alguns autores nem mesmo diferenciam o planejamento do controle, pois entendem que a gestão é um grande processo de controle sobre os rumos de uma organização. Existem ainda os que entendem que sem um planejamento adequado o controle é ineficiente.

Em termos orçamentários, a Lei n.4.320, de 17 de março de 1964 assim dispõe no seu art. 81:

Art. 81. O controle da execução orçamentária, pelo Poder Legislativo terá por objetivo verificar a probidade da administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento.

A referida norma prevê ainda, em seu artigo 75, que o controle da execução orçamentária compreenderá:

I. a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;

II. a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;

III. o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

O controle é definido como interno quando o agente controlador integra a própria administração objeto do controle (LIMA, 2007, p. 6). E quando um Poder ou órgão o

exerce sobre a administração de outro, é chamado de controle externo. No caso do Brasil, esse tipo de controle está legalmente a cargo do Congresso Nacional, que o exerce com o auxílio do Tribunal de Contas da União, conforme disposto nos artigos 70 a 73 da Constituição.

Segundo PASCOAL (2004, p.128):

A necessidade de um órgão de controle dos atos de índole administrativo-financeira surge com o próprio desenvolvimento do Estado, sobretudo no Estado em que os bens administrados pertencem à coletividade, ao povo, como é o caso do Estado republicano. O princípio do controle é, pois, corolário do princípio republicano.

Existem, ainda, outras formas de classificação do controle, seja quanto ao seu objeto, quanto ao momento de sua realização, quanto à sua amplitude, entre outros.

Quanto ao seu objeto o controle pode ser classificado em: de legalidade, de mérito e de gestão. O controle de legalidade tem o seu foco na verificação da conformidade dos procedimentos administrativos com normas e padrões pré-estabelecidos. (LIMA, 2007, p.4).

Já o controle de mérito avalia a conveniência e oportunidade dos atos, enquanto o controle de gestão verifica os resultados, utilizando os critérios de eficiência, eficácia, efetividade e economicidade dos atos.

No que diz respeito ao momento de sua realização, o controle pode ser classificado em: prévio, concomitante ou a posteriori. O primeiro é preventivo, visa corrigir falhas e orientar. O segundo é exercido, em geral, por provocações externas, tais como denúncias, representações, etc. E o último tem como propósito fazer avaliações periódicas.

Quanto à sua amplitude, o controle pode alcançar o ato administrativo, a atividade, o programa ou a política pública setorial.

O controle pode ser jurisdicional, técnico ou político. Jurisdicional é aquele exercido pelo Poder Judiciário. O técnico é aquele efetuado pelos órgãos de controle e o controle político é de competência do Poder Legislativo e é corolário do regime democrático de governo. (LIMA, 2007, p. 6).

Mas a sociedade também pode controlar as ações governamentais. Conforme disposto no artigo 74, § 2º da Constituição Federal, qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas.

O controle social é definido por Santos (2002, p.18) como:

Uma modalidade de controle externo cujo agente controlador é a sociedade civil organizada ou o cidadão, individualmente, manifestando-se na participação em audiências públicas e em órgãos colegiados, tais como conselhos gestores de políticas públicas, além da utilização de instrumentos legais como as denúncias e representações dirigidas às Cortes de Contas, as ações populares, etc.

O controle social está cada vez mais presente no cotidiano da sociedade brasileira, como proposta de atuação mais efetiva da população, desempenhando o papel de principal fiscal da atuação do poder público.

Esse tipo de controle merece destaque porque o cidadão é o beneficiário dos serviços públicos, é ele que contribui para a formação da receita pública que será administrada pelo governo, e também é a sociedade civil que pode verificar de forma efetiva se os governantes estão empregando adequadamente os recursos para atendimento das demandas sociais.

Para Lima (2007, p.18):

Numa democracia, o controle social é exercido desde o processo de elaboração das políticas públicas, por exemplo, mediante consultas e audiências públicas,

até o acompanhamento e monitoramento de sua execução. Transparência e participação na gestão pública são fatores determinantes para o controle efetivo da sociedade sobre a gestão pública.

No Brasil, a partir da Constituição de 1988 foram criados vários mecanismos de controle social, previstos em diversas normas legais. Entre os mais importantes estão a possibilidade de qualquer cidadão propor ação popular que vise anular ato lesivo ao patrimônio público e à moralidade administrativa (CF: art. 5º, LXXIII), e a previsão de que as contas públicas dos municípios deverão ficar, anualmente, durante 60 dias, à disposição de qualquer contribuinte para exame e apreciação.

Ainda segundo Lima (2007, p. 19):

Uma das mais promissoras e efetivas formas de controle social são os conselhos de controle e acompanhamento de programas de governo, a exemplo dos Conselhos de Saúde, Conselhos de Alimentação Escolar, Conselhos do FUNDEF, Conselhos de Assistência Social, etc.

Entretanto, é necessário que o controle social “não fique restrito ao discurso de gestores ou a segmentos muito qualificados que, frequentemente, não são representativos dos setores sociais mais atingidos pelo programa ou projeto em debate”.(SANTOS, 2006.p.65).

O cidadão precisa se organizar e conhecer os mecanismos de acompanhamento da atuação governamental, para poder cobrar do Estado o atendimento das necessidades sociais.

Dessa forma, o controle social desempenha as seguintes funções:

1. Função política: representada pela participação de segmentos da sociedade civil.
2. Função jurídica: de defesa dos interesses individuais e coletivos quantos aos aspectos de legalidade da gestão.

3. Função social: manter ou aumentar direitos sociais à população.

E esse controle social vem sendo facilitado de várias formas, seja por meio da criação dos portais da transparência, com a Lei de acesso à informação, ou ainda por outros normativos que exigem acesso às contas públicas.

Estão à disposição da população várias formas de participação e acesso a informação, tais como:

1. Orçamento Participativo – forma de participação da sociedade que já foi adotada por alguns Estados e Municípios, no qual a população pode opinar sobre a aplicação de uma determinada parcela do orçamento.
2. Audiências públicas – onde a sociedade é chamada a participar em assuntos de grande repercussão ou que envolvem muitos recursos.
3. Ouvidorias implantadas em diversos Tribunais de Contas.
4. Leis de Iniciativa Popular - cuja proposição exige a assinatura de no mínimo 1% dos eleitores brasileiros, divididos entre pelo menos cinco estados, com no mínimo 0,3% do eleitorado de cada estado.
5. Possibilidade de denúncia de irregularidades ao Tribunal de Contas.

Cabe ressaltar que, nesse último caso, a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União determina que o denunciante não se sujeitará a qualquer sanção administrativa, cível ou penal, em decorrência da denúncia, salvo em caso de comprovada má-fé. (LIMA, 2007, p. 21).

Zymler e Almeida, (2005) acrescentam que a eficácia do controle social dependerá do estabelecimento de vínculos sistêmicos entre a sociedade civil organizada e os entes estatais encarregados do controle.

E o funcionamento desses vínculos depende em grande parte do conhecimento das ferramentas colocadas à disposição da sociedade. O cidadão comum precisa

compreender as informações divulgadas pelos órgãos públicos para ter condições de analisá-las e identificar possíveis desvios e irregularidades na atuação dos governantes, possibilitando o trabalho conjunto com os órgãos de controle.

Diante disso, seria necessário estudar formas de facilitar a compreensão da sociedade acerca dos dados e informações colocados à sua disposição, além de aumentar a divulgação das possibilidades de participação popular.

## 7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Entender a importância do orçamento para o controle dos gastos do governo é despertar a consciência social para a necessidade da fiscalização e controle das atividades relacionadas ao uso dos recursos públicos no atendimento das necessidades coletivas.

Por esse motivo, o presente estudo foi desenvolvido com a finalidade de demonstrar essa importância que o orçamento desempenha para a sociedade, em função de ser ele um instrumento capaz de refletir as ações desenvolvidas pelo poder público, o que permite maior controle social.

Após análise de suas origens, evidenciou-se que, desde sua concepção, o orçamento já era pensado como um instrumento de limitação dos poderes dos governantes. Inicialmente, foi concebido pelos nobres ingleses como forma de reduzir a cobrança de tributos instituídos pela Monarquia, mas passou a ganhar maior relevância à medida que suas funções e abrangência aumentavam.

Não se pode dizer que o orçamento sempre representou fielmente as contas públicas, mas sua evolução demonstra o quanto já se alterou a prática orçamentária para transformá-la em um processo completo, que envolve desde o planejamento e execução orçamentária até o controle da aplicação dos recursos.

A necessidade de transparência na gestão pública alterou substancialmente o conceito de orçamento. Antes visto apenas como Lei que estima a receita e fixa a despesa para determinado exercício, atualmente passou a representar um complexo conjunto de normas encadeadas, capazes de demonstrar toda a atuação governamental no que diz respeito à administração dos recursos financeiros do Estado.

Todo esse arcabouço jurídico criado para regular e organizar a atividade orçamentária já demonstra, por si só, a importância que o orçamento ocupa nas questões relacionadas à gestão pública

Nesse contexto, a criação dos instrumentos de planejamento refletiu a necessidade de aperfeiçoamento das ferramentas orçamentárias utilizadas para planejar e acompanhar as ações governamentais, desde a avaliação das demandas da



sociedade, até o controle da aplicação dos recursos, possibilitando a organização das diversas funções do orçamento.

Desse modo, o Plano Plurianual passou a ser o principal instrumento de planejamento das intenções do governo para o médio prazo, enquanto a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual passaram a representar o detalhamento do plano governamental, que deve ser implantado seguindo as diretrizes e prioridades previstas nos referidos normativos.

É fato que tais normas ainda carecem de regulamentação em alguns aspectos, alguns de seus dispositivos não são respeitados no momento da formulação das metas e objetivos a serem atingidos, bem como no momento de execução do planejamento. Todavia, não há como deixar de reconhecer que os dados e informações necessários para permitir o controle dos gastos públicos estão presentes nos instrumentos de planejamento e orçamento.

Mesmo que, aparentemente, a complexidade dos conceitos orçamentários possa restringir as ações de controle aos órgãos responsáveis pela fiscalização, é necessário que a sociedade tome conhecimento das ferramentas existentes, e que estão à disposição do cidadão, para que este possa acompanhar a atuação dos governantes e cobrar a prestação de serviços públicos de qualidade.

Esse controle social é a forma mais efetiva de controle em relação aos resultados, pois é a sociedade que demanda a prestação dos serviços públicos, e, portanto, é ela que tem as melhores condições de verificar se as necessidades foram atendidas ou não, bem como de avaliar a qualidade dos gastos e dos serviços prestados.

Assim, a análise conceitual e evolutiva do orçamento, desenvolvida nesse estudo, demonstrou a relevância dessa ferramenta para o planejamento e o controle dos gastos públicos. Também foram detalhadas as Leis que formam a estrutura do sistema orçamentário brasileiro, as quais envolvem todo o processo de planejamento e execução das ações governamentais, e, por fim, foram analisadas as formas de controle que podem ser empregadas para o acompanhamento da atuação estatal.

Em suma, ao final do estudo ficou evidenciada a importância dos instrumentos de planejamento e orçamento para o controle dos gastos públicos, posto que, é somente por meio do conhecimento e utilização dessas ferramentas que o controle pode ser exercido de forma efetiva.

Apesar das evidências encontradas, estudar meios de tornar as informações orçamentárias mais acessíveis à população poderia ser objeto de outros estudos, tendo em vista que esse é um dos maiores limitadores da atuação da sociedade no controle social.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABREU, Welles Matias de; GUIMARÃES, Daniela Rode. **Gestão do Orçamento Público**. Brasília: ENAP, 2014.

ANDRÉ, M. E. D. A. **Etnografia da prática escolar**. Campinas: Editora Papirus, 1995.

ANGÉLICO, J. **Contabilidade Pública**. 8. ed. São Paulo: Editora Atlas, 1995.

BRASIL. **Lei nº 4320**, de 17 de março de 1964, que estatui normas de Direito Financeiro para elaboração e controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Municípios e do Distrito Federal.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade de gestão fiscal.

\_\_\_\_\_. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. **Manual técnico de orçamento MTO**. Edição 2016. Brasília, 2015.

CARVALHO, Deusvaldo. **Orçamento e contabilidade pública: teoria, prática e mais de 800 exercícios**. 5.ed. Rio de Janeiro: Editora Elsevier, 2010.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração Geral e Pública**. Rio de Janeiro: Editora Elsevier, 2006.

\_\_\_\_\_, Idalberto. **Administração nos Novos Tempos**. 2. ed. São Paulo: Editora Elsevier, 2004.

Da SILVA, Luís Carlos. **Efetividade do Sistema de Planejamento no Brasil: Uma análise da efetividade do planejamento no sistema orçamentário (PPA, LDO e LOA)** - Monografia apresentada para aprovação no curso de Especialização em Orçamento Público da Câmara dos Deputados. Brasília, DF - 2007. Disponível em: <<http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/5806>>. Acesso em: 8 nov. 2016.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 15. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

GOLDENBERG, M. **A arte de pesquisar: como fazer pesquisa qualitativa em Ciências Sociais**. Rio de Janeiro: Editora Record, 1999.

GUERRA, Evandro Martins. **Os Controles Externo e Interno da Administração Pública**, 2. ed. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2005.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 18. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

KOHAMA, H. **Contabilidade Pública Teoria e Prática**. 11. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

LIMA, Luiz Henrique. **Controle Externo: teoria, legislação, jurisprudência e questões de concursos**. Rio de Janeiro: Editora Elsevier, 2007.

LUNKES, Rogério João. **Manual de Orçamento**. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2011.

MOGNATTI, Marcos César de Farias. **Transparência e Controle na Execução das Emendas Parlamentares ao Orçamento da União**. Monografia. Curso de Especialização em Orçamento Público. Tribunal de Contas da União, Câmara dos Deputados e Senado Federal. 2º Semestre 2008. Brasília, DF. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/178056/MonografiaMarcosMognatti.pdf?sequence=2>>. Acesso em: 22 jan. 2017.

MOSIMANN, Clara P.; FISCH, Silvio. **Controladoria: seu papel na administração das empresas**. São Paulo: Editora Atlas, 1999.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade aplicada à administração pública**. 6. ed. Brasília: Vestcon, 2005.

NUNES, Paulo Henrique Ferreira. **Orçamento Público e Finanças como Conteúdo Curricular no Ensino Médio**. Monografia apresentada para aprovação no curso de Especialização em Orçamento Público, realizado em parceria entre o Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União, o Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento da Câmara dos Deputados e a Universidade do Legislativo

Brasileiro, do Senado Federal. Brasília, 2008. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/178125/MonografiaPauloHenrique.pdf?sequence=2>> Acesso em: 15 ago. 2016.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de Direito Financeiro**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

PASCOAL, Valdecir Fernandes. **Direito Financeiro e controle externo: teoria, jurisprudência e 370 questões de concursos públicos** (atualizado com a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF). 4. ed. Rio de Janeiro: Editora Impetus, 2004.

PEIXOTO, João Paulo M. **Governando o Governo**. 1 ed. São Paulo, Editora Atlas, 2008.

PIRES, José Santo Dal Bem; MOTTA, Walmir Francelino. **A Evolução Histórica do Orçamento Público e sua Importância para a Sociedade**. Vol. 25 – n. 2. Periodicidade Quadrimestral. P. 16-25. maio/ago. 2006. Disponível em: <<http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/view/3491>> Acesso em: 12 jul. 2016.

QUINTANA, Alexandre Costa. **Contabilidade Pública: de acordo com as novas normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público e a lei de responsabilidade fiscal/ et al**. São Paulo, Editora Atlas, 2011.

REZENDE, Fernando. **Finanças Públicas**. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2006.

ROCHA, Lincoln Magalhães da. **A função controle na administração pública orçamentária**. O novo Tribunal de Contas: órgão protetor dos direitos fundamentais. 2. ed. ampliada. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2004.

SANTOS, Jair Lima. **O Tribunal de Contas da União e os controles estatal e social da administração pública**. Dissertação de Mestrado em Direito defendida na Universidade Federal do Pará, 2002, 128 p. Disponível em: <<http://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/article/view/767>>. Acesso em: 23 jan. 2017.

SANTOS, Luis Wagner Mazzaro Almeida. **Parcerias Público-Privadas- o controle externo atuando em críticas e polêmicas fronteiras.** Revista do TCM-RJ, n. 32, abril 2006, pp.58-71. Disponível em: <[http://www.tcm.rj.gov.br/WEB/Site/Noticia\\_Detalhe.aspx?noticia=2459&detalhada=0&downloads=1](http://www.tcm.rj.gov.br/WEB/Site/Noticia_Detalhe.aspx?noticia=2459&detalhada=0&downloads=1)>. Acesso em: 27 jan. 2017.

WELSCH, Glenn A. **Orçamento Empresarial.** 4. ed. São Paulo: Editora Atlas, 1996.

ZYMLER, Benjamim; ALMEIDA, Guilherme Henrique de La Rocque. **O Controle Externo das Concessões de Serviços Públicos e das Parcerias Público Privadas.** Belo Horizonte: Editora Fórum, 2005.